Faculdade São Francisco de Assis

Mantenedora: União das Faculdades Integradas de Negócios Ltda.

Eliane Rosa do Amaral

ICMS – Diferencial de alíquotas – O impacto nas empresas com a nova sistemática de cálculo trazida pela IN 39/2016

PORTO ALEGRE

2018

Eliane Rosa do Amaral

ICMS – Diferencial de alíquotas – O impacto nas empresas com a nova sistemática de cálculo trazida pela IN 39/2016

Artigo apresentado à Faculdade São Francisco de Assis, como parte de requisitos para obtenção do de título de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Neander Jornada de Freitas

PORTO ALEGRE

2018

RESUMO

Este estudo demonstra o impacto nas empresas, causado pela utilização da nova forma de cálculo do DIFAL, adotado pela IN 39/2016, por parte do Governo do Estado do Rio Grande do Sul.
No resultado da pesquisa, verificou-se que quase 100% das empresas que responderam ao questionário adotaram o cálculo da IN 39/2016, sendo que a maioria considera que os Estados têm poder para instituir o imposto sobre seu estado, já outras acabaram adotando para que não tenham problemas com o Fisco. Com isso, as empresas estão tendo que pagar um valor maior do que estava sendo praticado antes da IN 39/2016.
Assim sendo, conclui-se que tal sistemática de cálculo ocasiona um aumento no valor a ser pago por parte dos contribuintes.
A empresa Gerdau Aços Especiais entrou com uma apelação Cível contra a IN 39/2016, alegando a inexistência de Lei Complementar autorizadora, em que a nova sistemática implica majoração do tributo.

Palavras-chave: ICMS. Diferencial de alíquota.

ABSTRACT

This study shows the impact on the companies caused by the use of the new form of the difal calculation adopted by the IN 39/2016, by part of the Government of the State of Rio Grande do Sul.
At the end of the research, it was checked that almost 100% of the companies that aswered the quiz adopted the calculation of the IN 39/2016. The majority considers the states have the Power to institute the tax over their own states, others ended up adopting to avoid possible problems with Fisco. Thus, the companies have been paying a greater value than the practiced previously.
Therefore, it is concluded this sistematic of calculation causes a increase on the value paid by taxpayers.
The company Gerdau Aços Especiais entered with a civil appeal against IN 39/2016 claiming lacking of an authorized Complementary Law, in which the new sistematic implies an increase on the tax.

Keywords: Aliquotas Differential

1. INTRODUÇÃO

O diferencial de alíquota foi introduzido pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo155, parágrafo 2º,VIII. Somente aplicável ao ICMS, o diferencial de alíquota determina que o estado do destinatário da mercadoria ou do serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação tem direito ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual.

A legislação pertinente ao diferencial de alíquotas no RS encontra-se no Livro I, artigo 4º, inciso IX do RICMS/RS.

DIFAL ou Diferencial de alíquota do ICMS é um instrumento usado para proteger a competitividade do estado onde o comprador reside.

De acordo com a LC 87/96, o cálculo do DIFAL é a diferença entre a alíquota interna e a externa. Já a IN RS 39/2016 alterou a forma do cálculo, fazendo com que o valor a pagar referente ao diferencial fique maior ao que era pago até 2016.

O presente trabalho tem como objetivo saber o comportamento e impacto nas empresas em relação à nova sistemática de cálculo trazida pela IN 39/2016.

Com isso, foi feito um questionário, encaminhado a algumas empresas e respondido por pessoas que trabalham no Setor Fiscal (ICMS).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

O ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Dependendo da essencialidade que a mercadoria ou serviço tem, ela pode ter algum benefício amparado pela legislação, que pode ser redução da base de cálculo, isenção, diferimento, suspensão, etc.

2.2 INCIDÊNCIA

Conforme o Regulamento do ICMS, Livro I, Art. 2º e 3º:

> **Art. 2º -** O imposto incide sobre:
> I. as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
> II. o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
> III. o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens, 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 2139) do Decreto 44.527, de 06/07/06. (DOE 07/07/06) – Efeitos a partir de 07/07/06).
> IV. a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pelo art. 1º, (Alteração 2838), do Decreto 46.272, de 08/04/09. (DOE 09/04/09) – Efeitos a partir de 19/12/08).
> V. a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis , líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.
> **Art. 3º -** o imposto incide, também, sobre:
> I. as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
> II. as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
> III. o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

A incidência da Base de Cálculo do ICMS – RICMS/RS Livro I Art. 18 e 19

Art. 18 – Integra a base de cálculo do ICMS:

I. o montante do próprio imposto, ou seja, serve apenas para mero destaque para fins de controle.

II. valor relativo a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado; o montante do IPI, quando a mercadoria se destinar a consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário, ou a consumidor final.

Art. 19 – Não integra a base de cálculo do ICMS:

I. montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador do imposto.

II. o valor dos descontos concedidos no ato da emissão do documento fiscal, desde que constem deste.

2.3 ALÍQUOTAS

Abaixo está discriminadas as alíquotas interestaduais e internas – RICMS/RS Livro I Art. 26 a 29

Interestaduais

Art. 26 – As alíquotas do imposto nas operações com mercadorias e nas prestações de serviços interestaduais são:

I. 12%, quando o destinatário estiver localizado nos estados de MG, PR, RJ, SC e SP;

II. 7%, quando o destinatário estiver localizado nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Espírito Santo;

III. 4%, nas operações com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

   a. Não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

   b. Ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Interna

Art. 27 – As alíquotas do imposto nas operações internas são:

I. 25%, quando se tratar das mercadorias relacionadas no apêndice I, seção I;

II. 22%, até 31 de março de 1998, quando se tratar de cerveja;[1]

III. 20%, no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2018 e 18% a partir de 1º de janeiro de 2019, quando se tratar de refrigerante;

IV. 20%, quando se tratar de energia elétrica destinada à iluminação de vias públicas;

[1] A alíquota prevista neste inciso, somente se aplica se houver incremento na produção de cerveja no Estado e se forem mantidos, no mínimo, os níveis de arrecadação do imposto do período de 1º de abril de 1996 a 31 de março de 1997, conforme disposto em Termo de Acordo firmado entre o Setor da Indústria de Cervejas e o Estado do Rio Grande do Sul.

V. 13%, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1998 e 12% a partir de 1º de janeiro de 1999, quando se tratar das mercadorias relacionadas no Apêndice I, Seção II;
VI. 12%, quando se tratar das seguintes mercadorias:
   a. artefatos de joalheria, de ourivesaria e outras obras, classificadas nas posições 7113, 7114 e 7116, da NBM/SH-NCM;
   b. retroescavadeiras, motoniveladoras, tratores de lagarta, caminhões com caixa basculante, rolos compactadores e pás carregadoras;
VII. 13%, quando se tratar de cal destinada à construção civil classificada na posição 2522 da NBM/SH-NCM;
VIII. 13%, quando se tratar de construções pré-fabricadas, com estrutura de ferro ou aço e paredes exteriores constituídas essencialmente dessas matérias, classificadas no código 9406.00.92 da NBM/SH-NCM, nas saídas promovidas por estabelecimento fabricante;
IX. 14%, quando se tratar de tubos de concreto, galerias de concreto e anéis de concreto, classificados no código 6810.99.00 da NBM/SH-NCM, nas saídas promovidas por estabelecimento fabricante;
X. 18%, no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2018 e 17% a partir de 1º de janeiro de 2019, quando se tratar das demais mercadorias.

É competência privativa constitucional dos Estados e do Distrito Federal instituir imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Esse imposto, ICMS, sobre a prestação dos serviços referidos, passou a ser exigido pela Constituição Federal de 1988, artigo 155, II, pois até então, estavam sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios.

A Lei geral sobre o ICMS é a LC 87/1996, a chamada “Lei Kandir”. A partir desta lei, cada Estado institui o tributo por lei ordinária, o chamado “RICMS”, que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado e é aprovada por Decreto do Governador.

O Decreto nº 37.699 de 26/08/1997 é o regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul.

2.4 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

A legislação pertinente ao diferencial de alíquotas no RS encontra-se no Livro I, artigo 4º, inciso IX do RICMS/RS:

> **Art. 4º -** Nas operações com mercadorias ou bens considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
> IX – da entrada, no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, e que não esteja vinculada a operação ou prestação subseqüente.

2.5 CÁLCULO

2.5.1 Cálculo utilizado antes da IN 39/2016

Diferença entre a alíquota interestadual e alíquota interna:

Exemplo:

Valor da operação: R$ 1.000,00

ICMS origem: R$ 120,00

ICMS destino: R$ 180,00

Alíquota interestadual: 12%

Alíquota interna - destino: 18%

ICMS devido= alíquota interna – alíquota interestadual

ICMS devido= (180-120)= R$ 60,00

2.5.2 Cálculo IN 39/2016

A seguir será demonstrado o calculo do ICMS após a IN 39/2016:

a) “valor da operação” é o valor da operação na unidade da Federação de origem, incluindo o montante do próprio imposto correspondente à operação interestadual e os demais valores, conforme disposto no RICMS, Livro I, art. 18;
b) “ICMS Origem” é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
c) “Alíquota interna” é a alíquota estabelecida neste Estado para a operação com a mercadoria.

$$ICMS\ devido = \left[\frac{Valor\ da\ operação - ICMS\ origem}{1 - Alíquota\ interna} x\ Alíquota\ interna \right] - ICMS\ origem$$

Exemplo:

- Valor da operação: R$ 1.000,00
- ICMS origem: R$ 120,00
- Alíquota interna: 18%
- ICMS devido = [(R$1000,00-R$120,00)/(1-0,18)x0,18]-R$120

- ICMS devido = R$ 73,17

2.6. DIFAL NÃO CONTRIBUINTE

Em 2015, através da Emenda Constitucional 87/2015 e convênio ICMS 93/2015, o Governo Federal criou o ICMS devido sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuinte.

O novo diferencial de alíquotas – DIFAL, em vigor desde 1º de janeiro de 2016, é devido nas operações interestaduais destinadas à pessoa não contribuinte do ICMS, sendo que o valor do imposto cabe à unidade federada de destino da mercadoria ou serviço.

Para os Estados e o Distrito Federal se adaptarem à nova regra, foi criado um período de transição, com início em 2016 e término em 2018.

Neste período, o valor do DIFAL será partilhado entre a unidade federada de origem e destino (EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015), conforme demonstrado na tabela abaixo:

Tabela1: Valor do DIFAL

ANO	UF ORIGEM	UF DESTINO
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
A partir de 2019	---	100%

Fonte: Site da Empresa de Consultoria CCA Bernardon

Será realizada uma pesquisa com empresas sujeitas ao Diferencial de Alíquotas, com a finalidade de responder ao questionário, cujo objetivo principal é compreender se adotarão a IN 39 do estado do Rio Grande do Sul.

NOME:

EMPRESA:

SETOR:

De acordo com a LC 87/96 o cálculo do DIFAL é a diferença entre a alíquota interna e externa. Já a IN RS 39/2016 alterou a forma do cálculo.

Com base no exposto acima, favor responder os questionamentos abaixo:

A empresa adotou o cálculo do DIFAL da IN RS 39/2016?

( ) SIM

( ) NÃO

Sendo a LC 87/96 uma lei federal, você considera correto adotar o cálculo da IN RS 39/2016?

( ) SIM

( ) NÃO

Justifique:

O novo cálculo do DIFAL trouxe algum impacto para a empresa?

( ) SIM

( ) NÃO

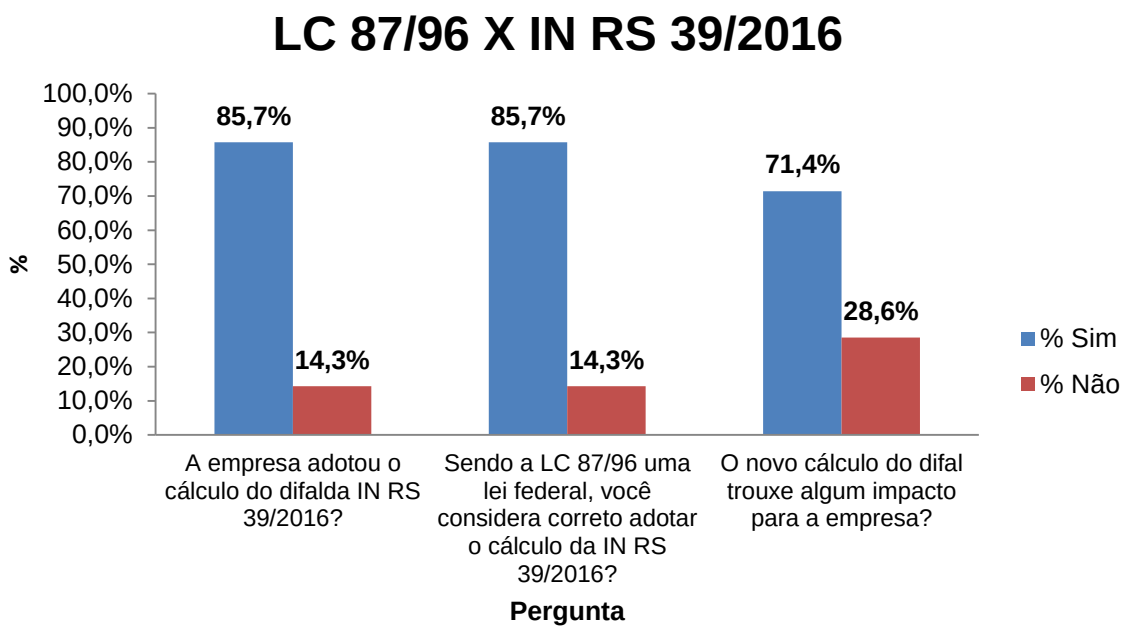
Caso sim, justifique:

Tabela 2: Resultado do questionário

PERGUNTAS	SIM		NÂO	
	Resposta	%	Resposta	%
A empresa adotou o cálculo do DIFAL, da IN RS 39/2016?	6	85,70%	1	14,30%
Sendo a LC 87/96 uma lei federal, você considera correto adotar o cálculo da IN RS 39/2016?	6	85,70%	1	14,30%
O novo cálculo do DIFAL trouxe algum impacto para a empresa?	5	71,40%	2	28,60%

Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 1: Resultado demonstrado graficamente



Fonte: Elaborado pelo autor

O estudo demonstrou, de acordo com a tabela e gráfico acima, que 85,7% das empresas adotaram a nova sistemática de cálculo trazida pela IN 39/2016, sendo que apenas uma empresa não adotou, dado fato de não ter tido nenhum caso de aquisição de mercadorias de fora do estado, já que a empresa é do interior do estado e prefere não adquirir mercadorias de fora do mesmo. Já 85,7% concordam com a adoção ao cálculo da IN 39/2016, por entender que o estado tem poder para isso. Apenas uma empresa não concorda, mas preferiu adotar para que não tenha problemas futuros com o Fisco. Por fim 71,4% estão tendo que desembolsar um valor maior pago pelo imposto.

2.7 APELAÇÃO DA GERDAU CONTRA IN 39/2016

Apelação Cível promovida pela Empresa Gerdau, por entender que não está correto o cálculo trazido pela IN 39/2016, a seguir há uma demonstração dos preceitos demonstrados pelos desembargadores do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ-RS), abaixo será demonstrado na integra:

Ementa
APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INSTRUÇÃO NORMATIVA RE N.º 039/16, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DISTINTA DAQUELA CONSIDERADA NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, PARA APURAÇÃO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL). INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR AUTORIZADORA. NOVA SISTEMÁTICA EM QUE NÃO APENAS O ICMS É CALCULADO "POR DENTRO", MAS TAMBÉM O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, CONSISTINDO EM INOVAÇÃO ILEGAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO. DEMONSTRAÇÃO CONCRETA DE QUE A FÓRMULA CRIADA IMPLICA MAJORAÇÃO DO TRIBUTO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE ESTRITA, ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ARTS. 146, III, A, 155, § 2º, XII, I, E 150, I, II E III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. INVIABILIDADE DE CONCESSÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SÚMULAS 269 E 271 DO STF. APELO PARCIALMENTE PROVIDO.
(Apelação Cível Nº 70075380154, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 23/11/2017).
APELO PARCIALMENTE PROVIDO.

Apelação Cível	Vigésima Segunda Câmara Cível
Nº 70075380154 (Nº CNJ: 0302130-84.2017.8.21.7000)	Comarca de Porto Alegre
GERDAU ACOS ESPECIAIS	APELANTE
GERDAU ACOS LONGOS S/A	APELANTE
GERDAU ACOMINAS S/A	APELANTE
GERDAU S/A	APELANTE
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	APELADO
SUBSECRETARIO DA RECEITA ESTADUAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	APELADO

ACÓRDÃO
Vistos, relatados e discutidos os autos.
Acordam os Desembargadores integrantes da Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, em prover parcialmente o apelo.
Custas na forma da lei.
Participaram do julgamento, além da signatária, os eminentes Senhores **Des. Francisco José Moesch (Presidente) e Des. Miguel Ângelo da Silva**.
Porto Alegre, 23 de novembro de 2017.
DES.ª MARILENE BONZANINI,
Relatora.
RELATÓRIO
Des.ª Marilene Bonzanini (RELATORA)
De início, adoto a suma do parecer ministerial:
*"Trata-se de apelação cível interposta por **Gerdau Açominas S/A e outros** em face da sentença que, nos autos do mandado de segurança ajuizado em face de ato praticado pelo **Subsecretário da Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul** , julgou improcedente a pretensão inicial, denegando a ordem e revogando a medida liminar anteriormente concedida. Em razão da sucumbência, o julgador de origem condenou a parte autora ao pagamento de custas processuais (fl. 285- 293).*

Em suas razões, as partes apelantes buscam a reforma da sentença. Sustentam que não há base legal que autorize que seja considerada como base de cálculo do diferencial de alíquotas valor diverso da operação indicado na nota fiscal, mediante a apuração de uma nova base de cálculo. Aduz que a Instrução Normativa RE nº 39/2016 não pode implicar majoração do tributo. Alternativamente, em razão da aplicação do princípio da anterioridade, aponta que não podem ser compelidas a recolher os valores relativamente a nova metodologia imposta pela Instrução Normativa RE nº 39/2016, uma vez que esta majorou o tributo. Requer a restituição do indébito tributário, posto que ilegal o recolhimento do diferencial de alíquotas instituído pela Instrução Normativa RE nº 39/2016. Por fim, requer a antecipação de tutela recursal. Cita os dispositivos legais a amparar o seu direito. Requer, ao final, o provimento do seu recurso (fls. 799-823).

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 841-846).”

O Ministério Público manifestou-se pelo conhecimento e desprovimento do recurso.

Vieram os autos conclusos.

É o relatório.

VOTOS

Des.ª Marilene Bonzanini (RELATORA)

Eminentes Colegas!

A questão trazida à apreciação deste Colegiado diz com a análise da legalidade da sistemática de cálculo do diferencial de alíquota do ICMS, instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul por meio da Instrução Normativa RE n.º 039/16, em relação às vendas interestaduais de bens destinados ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do adquirente.

Por se tratar de matéria unicamente de direito e não sobrevindo argumento novo a alterar a compreensão já firmada, rogo vênia para transcrever excerto do voto lançado no Agravo de Instrumento n.º 70073667040, interposto no bojo desse mesmo mandado de segurança, e julgado na sessão do dia 13.07.2017, em que essa Câmara, provendo o recurso, concedeu a medida liminar para suspender a exigibilidade dos créditos tributários calculados na forma da IN RE n.º 039/16:

3. CONCLUSÃO

A nova sistemática de cálculo trazida pela IN 39/2016 implica majoração do tributo. Com isso, as empresas acabaram adotando para que não tenham problemas com o Fisco, porém, para algumas empresas, o impacto não é tão relevante por não adquirirem muitos produtos e valores consideráveis. Mas para empresas como a Gerdau o valor é relevante, por isso, entraram com uma apelação cível.

O Tribunal de Justiça reconheceu a ilegalidade da IN, ou seja, ela viola a lei, por não existir essa autorização na Lei Complementar para a IN inovar, a inovação só pode ser por lei e não por IN.

Por isso, conclui-se, que é ilegal o fato de, além do ICMS, o diferencial também ser calculado por dentro.

Assim, o Tribunal de Justiça deu razão para o apelante (a Gerdau).

REFERÊNCIA

BRASIL**. Lei nº 6537, de 27 de fevereiro de 1973 – Procedimentos Tributários e Administrativos**

_____,**Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado **Federal:** Centro Gráfico, 1988.

_____, **Lei nº 8820, de 27 de janeiro de 1989 (Lei básica)**

_____, **Lei Complementar (federal) nº 87, de 13 de setembro de 1996**

_____, **Decreto nº 37699, de 26 de agosto de 1997 - RICMS**

_____, **Instrução Normativa DRP nº 45, de 26 de outubro de 1998**

_____, **Lei Complementar (federal) nº 102, de 11 de novembro de 2000**

_____, **Lei Complementar (federal) nº 114, de 16 de dezembro de 2002**

_____, **Lei Complementar (federal) nº 115, de 26 de dezembro de 2002**

JUS BRASIL - http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/525526758/apelacao-civel-ac-70075380154-rs/inteiro-teor-525526782 – consultado 29/05/2018

PORTAL DE LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA – http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords= - consultado 17/06/2018